Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 3 de julio de 2025 [1]

Asunto C-796/23

Česká síť s. r. o.
contra
Odvolací finanční ředitelství

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación fiscal — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 9, apartado 1 — Concepto de "sujeto pasivo" — Capacidad jurídica — Atribución de la operación a un sujeto pasivo — Actuación conjunta de varias personas como socios de una sociedad sin personalidad jurídica — Determinación del deudor del impuesto»

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia «meramente» tiene que elucidar quién es el sujeto pasivo que ha realizado una operación y, por tanto, también es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente. El trasfondo de esta clásica cuestión lo constituye la actuación conjunta de cuatro personas jurídicas, algunas de las cuales parece que tienen la consideración de pequeña empresa por haberse mantenido por debajo de un determinado umbral de volumen de operaciones. Si se sumaran todas las operaciones y las realizara una única sociedad formada por estas cuatro personas jurídicas, probablemente se superaría dicho umbral.

2. Al órgano jurisdiccional remitente le depara problemas la interacción entre el Derecho civil y el Derecho tributario y la concepción que existía en algunos Estados miembros, y que en algunos casos todavía se encuentra en la actualidad, del Derecho tributario como un Derecho derivado del Derecho civil nacional. Esto resulta, en todo caso, poco convincente en la medida en que la legislación en materia de IVA es un ámbito jurídico armonizado al nivel del Derecho de la Unión.

3. No obstante, la legislación de la Unión sobre el IVA debe hacer frente al hecho de que el Derecho civil nacional respectivo permite, por ejemplo, la existencia de sociedades sin personalidad jurídica propia (es decir, que no son personas jurídicas), pero que, sin embargo, pueden actuar efectivamente en el tráfico económico como sociedad a través de sus socios. Este es el caso, por ejemplo, de una «sociedad» con arreglo al Código Civil checo. Se trata de una asociación de personas sin personalidad jurídica propia (una institución tradicional del Derecho

[1] Lengua original: alemán.

romano, en latín, *societas* —en lo sucesivo, «sociedad civil»—), como existe en muchos Estados miembros.[2] ¿Es sujeto pasivo solo la persona que tiene personalidad jurídica propia o basta a tal fin con tener capacidad jurídica?

4. De ser suficiente la capacidad jurídica, se suscita a continuación la cuestión de en qué casos es la sociedad civil y en qué casos es el socio que actúa quien realiza una operación imponible correspondiente. En efecto, el propio socio puede desarrollar una actividad económica como persona física o, como ocurre en el caso de autos, como persona jurídica. Ello tiene sus implicaciones a efectos de la deuda tributaria y del derecho a deducción. Los efectos pueden ser considerables si —como en el presente asunto— se considera con carácter retroactivo que existe una sociedad civil *de facto*, por la que uno de los socios debe responder de todos los impuestos de conformidad con el Derecho nacional.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico de la Unión lo constituye la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido[3] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

6. El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone:

«1. Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[…]»

7. El artículo 11 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros considerar a varias personas como un solo sujeto pasivo. Tiene el siguiente tenor:

«Previa consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido (denominado en lo sucesivo "Comité del IVA"), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

[2] Por ejemplo, en Alemania se encuentra una forma jurídica comparable en la sociedad de Derecho civil (artículo 705 del Bürgerliches Gesetzbuch; en lo sucesivo, «BGB»).

[3] DO 2006, L 347, p. 1, en su versión aplicable en 2017 al ejercicio controvertido [a este respecto, modificada por última vez por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo (DO 2016, L 142, p. 12)].

8. El artículo 193 de la Directiva del IVA versa sobre el sujeto pasivo y dispone:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada […].»

B. Derecho checo

– *Derecho civil*

9. La Ley n.º 89/2012 Sb. (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník; en lo sucesivo, «Código Civil») regula la denominada «sociedad» («sociedad civil») en los artículos 2716 y ss.

10. De conformidad con el artículo 2716, apartado 1, del Código Civil, una sociedad civil se constituye cuando varias personas se comprometen mediante contrato a asociarse como socios para una acción conjunta o en un asunto conjunto. La constitución de una sociedad civil no requiere que el contrato se haya celebrado por escrito.

11. De conformidad con el artículo 2727, apartado 1, del Código Civil, el socio no podrá emprender, sin el consentimiento de los demás socios, acciones por cuenta propia o por cuenta ajena que compitan con la finalidad común. De conformidad con el artículo 2727, apartado 2, cuando el socio haya actuado por cuenta propia, los demás socios podrán exigir que la acción del socio se tenga por efectuada por cuenta común.

12. El artículo 2736 del Código Civil dispone, entre otras cosas, que los socios responderán con carácter solidario frente a terceros por las deudas resultantes de la actividad común. De conformidad con el artículo 2737, cuando un socio emprenda una acción en un asunto común, se le considerará como mandatario de todos los socios. Si los socios acuerdan lo contrario, ello no podrá oponerse al tercero que actúe de buena fe. Si un socio ha actuado en nombre propio en un asunto común con un tercero, los demás socios podrán beneficiarse de los derechos dimanantes de este hecho, si bien el tercero estará vinculado únicamente frente a quien haya celebrado con él negocios jurídicos. Ello no resulta aplicable al supuesto en el que el tercero fuera conocedor de que el socio actuaba por cuenta de la sociedad.

– *Derecho tributario*

13. Ley n.º 235/2004 Sb. del impuesto sobre el valor añadido (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; en lo sucesivo, «Ley del IVA») transpone al Derecho nacional la Directiva del IVA, pero hasta el 30 de junio de 2017 contenía, entre otros, en los artículos 4a y 6a, un régimen especial del IVA aplicable a los sujetos pasivos que eran socios de una sociedad civil conforme al artículo 2716 del Código Civil.

14. Con efecto a partir del 1 de julio de 2017, la Ley n.º 170/2017 Sb. modificó la Ley del IVA y se derogó el régimen especial aplicable a estas sociedades civiles. Según la exposición de motivos de la Ley de modificación n.º 170/2017 Sb., de este modo la Ley del IVA «se armoniza con la Directiva del IVA y los principios generales del IVA».

15. De conformidad con el artículo 5, apartado 1, de la Ley del IVA, es sujeto pasivo la persona o grupo que realice una actividad económica independiente. También es sujeto pasivo la persona jurídica que no haya sido constituida o creada con fines empresariales, en la medida en que realice actividades económicas. Con carácter general, un sujeto pasivo está obligado a pagar el impuesto cuando, conforme al artículo 6, apartado 1, de la Ley del IVA, su volumen de operaciones ha superado un determinado importe (que en el momento de la decisión de la demandada ascendía a un millón de coronas checas [CZK]).

16. Para calcular el volumen de operaciones a efectos del IVA, el artículo 4a, apartado 3, de la Ley del IVA, derogado en 2017, establecía que en el volumen de operaciones de un sujeto pasivo, socio de una sociedad civil que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto, se computa el volumen de operaciones obtenido a) por esta persona con carácter independiente al margen de la sociedad civil y b) por el conjunto de la sociedad civil.

17. Para determinar la persona obligada a pagar el impuesto se aplicaba el artículo 6a de la Ley del IVA, también derogado en 2017, de conformidad con el cual el sujeto pasivo que a) sea socio de una sociedad civil que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto estará obligado a pagar el impuesto desde el día en que cualquiera de los otros socios esté obligado a pagar el impuesto, a no ser que en virtud de la presente Ley estuviese obligado antes, y b) se convierta en socio de una sociedad civil que realiza operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto junto con una persona obligada a pagar el impuesto estará obligado a pagar el impuesto desde el día en el que se haya convertido en socio. El artículo 95 de la Ley del IVA establecía que, cuando un sujeto pasivo que sea socio de una sociedad civil se convierte en obligado al pago, estará obligado a comunicarlo al resto de los socios en el plazo de quince días desde la fecha en la que se haya convertido en obligado al pago.

18. Con arreglo al artículo 100, apartado 4, de la Ley del IVA, los obligados al pago que sean socios de una misma sociedad civil están obligados a llevar una contabilidad independiente a los efectos del impuesto sobre el valor añadido en lo relativo a la actividad para la que se ha creado la sociedad. Esta contabilidad se llevará para la sociedad civil por el socio que se designe a tal fin y este cumplirá, en nombre de la sociedad, todas las obligaciones y se beneficiará de todos los derechos que resultan de dicha Ley para los otros socios.

19. Además, el artículo 101b, apartado 2, de la Ley del IVA disponía que el obligado al pago, que, como socio designado, lleve en nombre de la sociedad civil la contabilidad a los efectos del impuesto sobre el valor añadido estará obligado a consignar en su declaración tributaria las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto en relación con su propia actividad, así como las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto en relación con la actividad del conjunto de la sociedad civil.

20. De conformidad con el artículo 74, apartado 7, de la Ley del IVA, solo el socio designado podía solicitar la deducción del impuesto soportado por las operaciones de la sociedad. Los demás socios solo consignarán en su declaración tributaria las operaciones que dan derecho a la deducción del impuesto y el impuesto que corresponda a su propia actividad.

III. Procedimiento principal

21. Česká síť s. r. o. (en lo sucesivo, «demandante») es una sociedad de responsabilidad limitada con domicilio social en la República Checa. En 2017, la demandante cooperó con varias empresas con sede en EE. UU. que operaban en la República Checa a través de sucursales (se trataba de las personas jurídicas CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNSKY INTERNET LLC y CESKA SIT LLC).

22. Todas las personas jurídicas (la demandante y las tres sociedades estadounidenses o sus sucursales que operaban en la República Checa) prestaban servicios a usuarios finales (principalmente el suministro de conexiones a Internet). Cada una de las personas jurídicas realizaba operaciones en su propio nombre con un grupo diferente de clientes. De este modo, cada una de las personas jurídicas obtuvo en 2017 ingresos por prestación de servicios (en el caso de las sucursales, los ingresos anuales oscilaron entre 645 000 y 748 000 CZK).

23. El administrador y socio único de la demandante era al mismo tiempo el director de las sucursales de las tres personas jurídicas estadounidenses (también firmaba documentación contractual en nombre de las sucursales, consignando a este respecto, entre otras cosas, algunos datos de contacto de la demandante, como, por ejemplo, la página de Internet o la dirección de correo electrónico). Era, por tanto, la única persona que dirigía en realidad tanto la demandante como las sucursales de las tres personas jurídicas estadounidenses. Ya en los años 2009 y 2010 la recurrente había transferido gratuitamente a las sucursales de las empresas estadounidenses más de 170 de los clientes que tenía hasta aquella fecha. La demandante ponía a disposición de las sucursales la infraestructura necesaria y ella misma adquiría la conectividad (por ejemplo, todos los clientes estaban conectados a Internet mediante el mismo punto de acceso). Por el contrario, las sucursales de las empresas estadounidenses no disponían de activos tangibles o intangibles y tampoco tenían gastos en concepto de salarios.

24. A la vista de estos vínculos, las autoridades tributarias llegaron a la conclusión de que existía una sociedad civil *de facto* (es decir, una asociación de personas sin personalidad jurídica propia) en el sentido del artículo 2716 del Código Civil.

25. Consideraron que, de conformidad con los regímenes especiales establecidos en la Ley del IVA checa respecto de las sociedades comprendidas en el artículo 2716 del Código Civil, la demandante, en su condición de «socio designado», adeudaba el IVA correspondiente al conjunto de la sociedad. Por lo tanto, la Administración tributaria liquidó el IVA de la demandante de tal modo que incluyó en la base imponible tanto las operaciones gravadas realizadas por la demandante en 2017 como las operaciones de las sucursales de las sociedades estadounidenses, en su condición de socios de la sociedad civil.

26. En noviembre de 2020, la Administración tributaria practicó un total de doce liquidaciones complementarias. La demandante impugnó sin éxito estas liquidaciones ante la Dirección Tributaria (de la demandada) competente en materia de recursos, y tampoco prosperó el recurso contencioso-administrativo que interpuso ante el Krajský soud en v Plzni (Tribunal Regional de Pilsen, República Checa). A continuación, la demandante interpuso un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa).

27. En el recurso de casación, la demandante alega que el trato especial a efectos del IVA que el Derecho checo dispensa a las sociedades civiles o a sus socios vulnera la Directiva del IVA. En efecto, a su juicio, la normativa checa ha dado lugar, en última instancia, a que la Administración tributaria haya practicado, respecto de la demandante, liquidaciones complementarias

correspondientes no solo a sus propias operaciones, sino también a operaciones de terceros. En cambio, la demandada discrepa de esta tesis. En su opinión, el régimen especial aplicable a las sociedades civiles no es contrario al Derecho de la Unión. Sostiene que el legislador derogó la anterior normativa no por ser incompatible con el Derecho de la Unión, sino por la existencia de problemas en su aplicación.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

28. El Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es compatible con la Directiva 2006/112, y en particular con los artículos 9, apartado 1, y 193 de esa Directiva, una situación en la que, con arreglo a normas especiales nacionales relativas al [IVA] para las llamadas "sociedades" (asociaciones de personas que carecen de personalidad jurídica), está obligado el llamado "socio designado" al pago del impuesto respecto a toda la sociedad, pese a que sea otro socio quien haya intervenido ante el cliente final en relación con la prestación de los servicios?

2) ¿Depende la compatibilidad de esta situación con la Directiva 2006/112 del hecho de que ese otro socio se haya extralimitado con respecto a las reglas de actuación en los asuntos de la "sociedad" habiendo intervenido ante el cliente en su propio nombre?»

29. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la demandante, la República Checa y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

V. Apreciación jurídica

30. Mediante sus dos cuestiones, que pueden responderse de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia quién debe ser considerado sujeto pasivo cuando un socio de una sociedad civil ha prestado un servicio independiente a un tercero en nombre propio, posiblemente en infracción de la «obligación de no competencia» prevista en el artículo 2727, apartado 1, del Código Civil. El órgano jurisdiccional remitente da por supuesta la existencia de una sociedad civil con arreglo al Derecho checo.

31. Las presentes conclusiones se basan en esta premisa, aunque de la resolución de remisión no se desprende con precisión para qué finalidad común consistente en una actividad o asunto se supone que se unieron como socios las cuatro empresas participantes. Por regla general, no toda cooperación entre diferentes personas conduce a la formación de una *societas* (sociedad civil) independiente con capacidad jurídica. Ahora bien, en última instancia, es el órgano jurisdiccional remitente el que deberá realizar esta comprobación.

32. La cuestión jurídica que ha de dilucidarse al darse por cierta la existencia de la sociedad civil requiere un examen más detenido del concepto de «sujeto pasivo» y de la pertinencia del respectivo Derecho civil nacional para su determinación (véase B). En caso de que la sociedad civil sea el sujeto pasivo, se plantea la cuestión de si un Estado miembro puede considerar sujeto pasivo solo a uno de los socios (según la legislación checa, el socio designado) en lugar de a la

sociedad y «atribuirle» las operaciones de la sociedad o si la legislación en materia de IVA exige que la sociedad también sea tratada como un sujeto pasivo independiente a efectos administrativos (véase C).

33. Dado que, al parecer, estas cuestiones solo se plantean en el procedimiento principal porque algunos de los socios de la sociedad civil tienen la consideración de pequeña empresa por haberse mantenido por debajo de un determinado umbral de volumen de operaciones, analizaré en primer lugar las condiciones en las que pueden evitarse los montajes artificiales abusivos (véase A).

A. ¿Uso abusivo del umbral de volumen de operaciones para poder ser consideradas pequeñas empresas?

34. La denominada franquicia para las pequeñas empresas (artículo 287 de la Directiva del IVA) se refiere al sujeto pasivo individual y a su volumen de operaciones. Al no estar vinculada objetivamente al tipo de actividad, sino únicamente a que el sujeto pasivo individual no alcance un umbral de volumen de operaciones, el artículo 287 de la Directiva del IVA establece una exención *subjetiva*. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia [4] y como he explicado en otro lugar, [5] la finalidad de esta exención estriba primordialmente en la simplificación administrativa.

35. Sin ese umbral, la Administración tributaria tendría que tratar como sujeto pasivo desde el primer euro a toda persona que ejerza una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA, por mínima que sea. Esto causaría cargas administrativas no solo para el sujeto pasivo, sino también para la Administración tributaria, que no se compensarían con los ingresos fiscales correspondientes. [6] Esto es precisamente lo que pretende evitar el umbral *de minimis* contemplado en el artículo 287 de la Directiva del IVA. [7]

36. El hecho de que un socio intente no superar este umbral de volumen de operaciones anual no puede constituir en sí mismo un abuso, ya que en tal caso se cumple el objetivo de la exención fiscal subjetiva (liberar de tareas a la Administración tributaria y a los sujetos pasivos). [8] Habrá de estarse a otra cosa, a lo sumo, si la estructura elegida (asignación de las operaciones a cuatro sociedades controladas) puede considerarse un mecanismo abusivo. [9] El razonamiento de la Administración tributaria sobre por qué se está en el caso de autos ante una sociedad civil *de facto* podría entenderse en este sentido. La República Checa también da por cierto en sus observaciones que en el presente asunto ha de verse un montaje artificial. En última instancia, sin embargo, esto solo puede apreciarlo y constatarlo el órgano jurisdiccional remitente. No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionar indicaciones a este respecto.

4 Sentencias de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348), apartado 37, *in fine*, y de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 63.

5 Conclusiones presentadas en el asunto UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:417), puntos 53 y ss.; en el asunto Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:310), puntos 63 y ss., y en el asunto Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354), punto 33, *in fine*.

6 Como se indica expresamente en la sentencia de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348), apartado 38.

7 Véase la exposición de motivos relativa al artículo 25 (pequeñas empresas) en la p. 27 de la propuesta de la Comisión de 20 de junio de 1973 [COM(73) 950 final].

8 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:417), punto 54, y la sentencia de 4 de octubre de 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840), apartado 27.

9 Véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840), apartados 23 y ss., y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartados 31 y ss.

37. Por un lado, no se discute que un sujeto pasivo no puede invocar de forma abusiva los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA previstos en la Directiva del IVA.[10] Pero, al mismo tiempo, no todo comportamiento de optimización fiscal puede considerarse constitutivo de un «ejercicio irregular del derecho». Por el contrario, ha de descartarse la existencia de un abuso y aceptar los hechos del asunto tal como se presentan «cuando no se haya acreditado la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, efectuado con el único fin o, al menos, con la finalidad principal de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la antedicha Directiva».[11]

38. Como muestra la génesis legislativa del artículo 11 de la Directiva del IVA, el legislador reconoció el riesgo de utilización abusiva de los umbrales de exención por parte de varios sujetos pasivos controlados y concedió a los Estados miembros la opción de agrupar a varias personas como un solo sujeto pasivo en determinadas circunstancias.[12] Sin embargo, esto solo es posible si estas personas están estrechamente vinculadas entre sí a través de relaciones financieras, económicas y organizativas recíprocas.

39. Por lo tanto, si la cooperación entre las tres empresas estadounidenses y la demandante fuera comparable con lo antes expuesto y sirviera principalmente para mantenerse total o parcialmente por debajo del umbral del volumen de operaciones con objeto de acogerse a la franquicia para las pequeñas empresas, posiblemente podría calificarse de montaje artificial y, por lo tanto, pasarse por alto. Si se considerara a la demandante como la «instigadora» del mecanismo (es decir, la empresa que ejerce el control), entonces las operaciones también se le podrían atribuir, quedando sujeta a tributación por ellas. A tal fin, no sería en absoluto necesario formular la hipótesis de la existencia de una sociedad civil *de facto*.

B. Sobre la cuestión de quién ha sido el sujeto pasivo que ha realizado las operaciones

40. Si, por el contrario, no puede presumirse la existencia de un montaje artificial de esta clase, lo decisivo será saber quién ha realizado las operaciones correspondientes (suministro de conexiones a Internet) y, por tanto, está obligado a percibir de los destinatarios de los servicios el IVA correspondiente e ingresarlo. Esto es precisamente lo que el órgano jurisdiccional remitente quiere averiguar con sus dos cuestiones, que pueden examinarse conjuntamente. La persona podrá ser el respectivo socio que actúa (según la demandante) o la sociedad civil (formada por la demandante y las tres sociedades estadounidenses, según la Administración tributaria), que carece de personalidad jurídica con arreglo al Derecho nacional.

41. Para ello, en primer lugar, ha de aclararse quién puede ser sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA (véase 1). A continuación, se suscita la cuestión de los criterios que deben utilizarse en el caso concreto para decidir cuál de los posibles sujetos pasivos es deudor del IVA por los servicios (suministro de conexiones a Internet). Se trata de atribuir las operaciones concretas a uno de los sujetos pasivos en cuestión (véase 2).

[10] Sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartados 49 y 62.

[11] Auto de 9 de enero de 2023, A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26), apartado 42.

[12] Véanse las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), apartado 43, y de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 49: de la motivación de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] que condujo a la adopción de la Sexta Directiva se deduce que, al adoptar dicha disposición, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico. Véase también la sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 80.

1. La capacidad de ser sujeto pasivo

42. De acuerdo con el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. [13]

43. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos utilizados en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia. [14] Dicha definición se centra en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se debe considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas o jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades *carentes de personalidad jurídica*, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición. [15]

44. Por lo tanto, según el Tribunal de Justicia, para apreciar la independencia del ejercicio de una actividad económica, ha de comprobarse si la persona considerada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades. [16] Por contra, no resulta determinante la forma jurídica en la que se llevan a cabo estas actividades (persona física, persona jurídica o sociedad personalista) ni si el Derecho nacional atribuye personalidad jurídica propia a tal forma jurídica. [17] Por consiguiente, el hecho de que el Derecho civil nacional atribuya personalidad jurídica a determinadas sociedades, pero no a otras, carece de pertinencia a efectos de la legislación en materia de IVA.

45. El único factor decisivo es que la persona en cuestión ejerza una actividad económica. Sin embargo, la actividad económica presupone que el ordenamiento jurídico nacional respectivo otorgue a esta persona la capacidad de actuar (económicamente) en el tráfico jurídico. [18] No obstante, en el tráfico jurídico solo pueden actuar operadores que tenga la capacidad de ser titulares de derechos y obligaciones, es decir, que tengan capacidad jurídica. Por consiguiente, la capacidad jurídica es un requisito obligatorio para poder ser considerado sujeto pasivo en el sentido de la legislación en materia de IVA. Si se carece de ella —lo que suele ser el caso de las meras comunidades de bienes (en Alemania, por ejemplo, esto se aplica a la *Bruchteilgemeinschaft*, la copropiedad)— no se puede llevar a cabo ninguna actividad económica de forma independiente.

[13] Véanse, por todas, las sentencias de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 26; de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 35.

[14] Sentencias de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 69; de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartado 39; de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 27, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 28.

[15] Sentencias de 3 de abril de 2025, Grzera (C-213/24, EU:C:2025:238), apartado 28; de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 27, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 34.

[16] Sentencias de 3 de abril de 2025, Grzera (C-213/24, EU:C:2025:238), apartado 23; de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartado 41; de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 28, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 34.

[17] Así se afirma expresamente en las sentencias de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 27; de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 28, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 54.

[18] El Tribunal de Justicia habla de una entidad que, aún desprovista de personalidad jurídica, posee de hecho la capacidad de obrar de forma independiente (véase la sentencia de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, apartado 54).

46. Corrobora esta conclusión, por una parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre prestaciones imponibles. El Tribunal de Justicia destaca que, para que exista una operación imponible de un sujeto pasivo, es necesario que exista entre las partes una relación jurídica en cuyo marco se intercambien una prestación y su retribución. [19] Ahora bien, solo puede establecer una relación jurídica una persona que también tenga capacidad jurídica.

47. Por otra parte, confirma esta misma apreciación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la función del sujeto pasivo dentro del sistema del IVA. [20] En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el sujeto pasivo cumple la función de recaudador del impuesto por cuenta del Estado. [21] Ahora bien, solo un operador con capacidad jurídica puede incluir el impuesto en una factura, percibirlo a través del precio o cobrarlo en vía ejecutiva. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que una forma de cooperación sin capacidad jurídica (es decir, una comunidad sin capacidad de obrar o una sociedad de cuentas en participación) no tiene capacidad para ser sujeto pasivo. [22]

48. Parece que la sociedad civil de Derecho checo puede ser titular de derechos y obligaciones propios. Si tal es el caso, entonces cada uno de los socios (en cuanto persona jurídica) por sí solo o la sociedad por ellos constituida puede ser considerada como sujeto pasivo y prestador de servicios.

2. La atribución de las operaciones concretas a uno de los sujetos pasivos

49. Por tanto, ha de responderse a la cuestión decisiva de a cuál de los posibles sujetos pasivos deben atribuirse en el caso concreto las operaciones imponibles. Esta persona será, pues, la obligada al pago del IVA.

50. Como punto de partida, cabe remitirse a la jurisprudencia antes mencionada (véanse los puntos 43 y siguientes de las presentes conclusiones). Según esta jurisprudencia, para determinar si una actividad económica se realiza de forma independiente, ha de comprobarse si la persona considerada ejerce una actividad económica en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad y si soporta el riesgo ligado al desarrollo de estas actividades. [23] En efecto, a fin de cuentas, de haber varios posibles sujetos pasivos, solo uno de ellos podrá cumplir estos criterios. A mi juicio, conceptualmente no es posible actuar plenamente en nombre propio y en nombre ajeno al mismo tiempo.

[19] Sentencias de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 29; de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 27, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14. La sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 43, incluso hace referencia a las partes hayan pactado un precio. Sin embargo, tal acuerdo solo puede celebrarlo una persona con capacidad jurídica.

[20] Véanse, por todas, las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, así como mis conclusiones presentadas en el asunto Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976), punto 41.

[21] Véanse, por todas, las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25. Véanse también a este respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21.

[22] Sentencias de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartados 45 y ss., y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 54. A una dirección similar apunta la sentencia sobre una entidad integrada en el presupuesto de un municipio: véase la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartados 36 y ss.

[23] Sentencias de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartados 40 y 41; de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 28, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 34.

51. Estos criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia garantizan, además, que el adquirente pueda ejercitar con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción, dado que para ello necesita, con arreglo al artículo 226, punto 5, de la Directiva del IVA, una factura que indique el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo. Solo puede comprobar estas indicaciones si sabe quién es la otra parte (es decir, quién actúa de cara al exterior).[24] Por lo tanto, el factor decisivo en el presente asunto será dirimir quién prestó, conforme a esos criterios, los servicios a los respectivos consumidores.

52. Según el órgano jurisdiccional remitente, cada uno de los socios realizó sus operaciones en nombre propio con un grupo diferente de clientes. De la petición de decisión prejudicial no se desprende que una sociedad actuara de cara al exterior en lugar de los socios. Por lo tanto, de estas circunstancias se desprende —como sostiene acertadamente la Comisión— que cada uno de los socios actuó como sujeto pasivo.

53. No cambia en nada esta conclusión la posibilidad de concebir un acuerdo interno en virtud del cual no se permita actuar individualmente de cara al exterior. Esto ya sería contrario a la idea de un sistema de IVA sencillo y eficaz.[25] Tales obligaciones internas —que, en el caso de autos, pueden derivar eventualmente del Derecho civil nacional— no impiden que la persona que actúa de cara al exterior (en el caso de autos, el socio respectivo) haya actuado de forma independiente. Antes bien, habrá actuado inicialmente solo por su propia cuenta y riesgo y, por lo tanto, es el sujeto pasivo responsable del IVA resultante.

54. No es necesario pronunciarse sobre el modo en que habrá de apreciarse el asunto si, de conformidad con el artículo 2727, apartado 2, del Código Civil, cuando un socio ha actuado por cuenta propia, en contra de los acuerdos internos, los demás socios exigen que la acción de aquel socio se considere realizada por cuenta común. Ninguno de los socios ha exigido tal cosa y el Derecho civil nacional no concede a la Administración tributaria tal facultad.

55. Además, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, «la existencia de cierta cooperación» no basta para poner en entredicho la independencia de la persona que actúa.[26] «Tampoco se evidencia» que el papel decisivo asumido por una persona en la actividad de producción pueda poner en entredicho la independencia que demuestran las personas en el ejercicio de sus actividades, puesto que cada una de ellas actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad.[27] En este contexto, el Tribunal de Justicia también ha considerado empresarios independientes sujetos al IVA a personas que se presentan como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, pero que comercializan la mayor parte de sus productos bajo una marca común y por medio de una sociedad de capital cuyas participaciones poseen.[28] Esto se aplica con más razón al presente asunto, en el que, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, cada uno de los socios realizaba operaciones en su propio nombre con un grupo diferente de clientes.

[24] Así se señala expresamente en la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartado 40, confirmada por la sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106), apartado 70.

[25] Véase a este respecto únicamente el considerando 5 de la Directiva del IVA.

[26] Sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 31, y las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:505), punto 21, según las cuales «la mera colaboración, incluso estrecha», no es indicativa de la pérdida de condición de sujeto pasivo independiente.

[27] Sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 33.

[28] Sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 34.

56. La relevancia de la actuación de cara al exterior también se pone de manifiesto en la normativa relativa a las comisiones de compra y de venta contenida en la Directiva del IVA [artículos 14, apartado 2, letra c), y 28]. En particular, el artículo 28 de la Directiva del IVA [29] muestra claramente que el factor decisivo es actuar en nombre propio más que actuar por cuenta propia puesto que, aun cuando se actúa en nombre propio pero por cuenta ajena, la persona de que se trate realiza una entrega o presta un servicio sin dejar de ser un sujeto pasivo independiente.

3. Conclusión provisional

57. Por lo tanto, en el presente asunto, es el respectivo socio y no la sociedad quien puede considerarse como el sujeto pasivo que adeuda específicamente el IVA. Según la petición de decisión prejudicial, solo el socio ha actuado individualmente en nombre propio frente a sus clientes (es decir, de cara al exterior).

C. Sobre la gestión administrativa de las operaciones de una sociedad civil

58. Solo si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que es la sociedad civil la que ha actuado en las relaciones externas, esta será el sujeto pasivo. En tal caso habría de dilucidarse todavía si el Derecho de la Unión se opone a la atribución de la deuda tributaria de la sociedad a la demandante (en cuanto que es uno de los cuatro socios). Esto afecta a la figura jurídica del «socio designado» que existía en la legislación checa hasta mediados de 2017.

59. En principio, es el propio sujeto pasivo el deudor del IVA (artículo 193 de la Directiva del IVA). Sin embargo, la Directiva del IVA no regula explícitamente cómo debe tratarse a este en el procedimiento tributario. No obstante, la Directiva del IVA parte de la base de que todo sujeto pasivo debe poder presentar, por ejemplo, un estado recapitulativo (artículo 262 de la Directiva del IVA). El sujeto pasivo debe declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad (artículo 213 de la Directiva del IVA), así como presentar la declaración de IVA (artículo 250 de la Directiva del IVA). El artículo 205 de la Directiva del IVA permite solo en determinados casos que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA. En este sentido, muchos elementos apuntan a que el concepto jurídico de «socio designado» —como también afirma la Comisión— no era compatible con la Directiva del IVA. Probablemente fue esta la razón de su supresión.

60. No es necesario abordar en detalle en este contexto la cuestión de si, desde una perspectiva administrativa, con el acuerdo de dos deudores tributarios vinculados (sociedad y socio), la sociedad puede designar a uno de los socios como «socio designado», a efectos de la gestión tributaria, que cumpla con las obligaciones fiscales de la sociedad —siempre que ello no suponga una variación de los ingresos fiscales—. [30] En el caso de autos, el deudor tributario (es decir, la sociedad) no designó a un socio como «responsable administrativo» que se hiciera cargo del cumplimiento de las obligaciones, sino que, al parecer, la Administración tributaria lo hizo *a*

[29] El artículo 28 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor: «cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate».

[30] En las sentencias sobre la normativa alemana relativa a las unidades fiscales (*Organschaft*), el Tribunal de Justicia ha concedido acertadamente a los Estados miembros cierto margen de maniobra en el tratamiento administrativo de un denominado grupo a efectos del IVA, siempre que no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Véanse las sentencias de 1 de diciembre de 2022, Finanzamt T (Prestaciones intragrupo a efectos del IVA) (C-269/20, EU:C:2022:944), apartado 50, y de 1 de diciembre de 2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943), apartado 57.

posteriori. De igual modo, parece que las obligaciones tributarias de la sociedad y del «socio designado» no se tratan por separado, lo cual podría repercutir en los ingresos fiscales, como pone de manifiesto el caso de autos.

VI. Conclusión

61. En conclusión, propongo por tanto al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones del Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) del modo siguiente:

«Los artículos 9, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, si bien no es necesario que un sujeto pasivo tenga personalidad jurídica, sí debe disponer de capacidad jurídica. La actividad económica se ejerce de forma «independiente» si el sujeto pasivo actúa en nombre propio. Ello resultará de su actuación en las relaciones externas. El hecho de que, en el marco de tal actuación, infrinja acuerdos internos (como un contrato de sociedad) carece de pertinencia a efectos de la legislación en materia del impuesto sobre el valor añadido.»